

Der neue Entstrickungstatbestand: Grenzen und Zweifelsfragen

Karoline Spies

15. März 2017

I. Entstrickungsbesteuerung nach AbgÄG 2015

II. Der neue Entstrickungstatbestand – Wo liegen die Grenzen?

1. "Umstände"
2. "im Verhältnis zu anderen Staaten"
3. "Einschränkung des Besteuerungsrechts"

III. Ausblick

Wegzugsbesteuerung in Ö bis zum AbgÄG 2015

- 1972/1991: Einführung der Wegzugsbesteuerung
 - Tatbestand: Überführung/Verlegung (§ 6 Z 6 EStG) und „Maßnahmen des Steuerpflichtigen“ (§ 31 Abs 2 EStG)
 - Rechtsfolgen: Sofortbesteuerung
- Änderungen 1993-2015
 - Klarstellungen auf Tatbestandsebene
 - StRefG 1993: „im Verhältnis zu anderen Staaten“
 - BudBG 2007: „Maßnahmen“ → „Umstände“
 - Rechtsfolgen:
 - AbgÄG 2004: Nichtfestsetzungskonzept iVz EU/EWR-Staaten
 - BudBG 2007: Einmalberücksichtigung nachträglicher Wertminderungen
- **AbgÄG 2015:**
 - Erweiterung des Tatbestands: **Allgemeiner Entstrickungstatbestand**
 - Verschärfung der Rechtsfolgen: Ratenzahlungskonzept iVz EU/EWR-Staaten

Neukonzeption des Tatbestands mit AbgÄG 2015

- **Allgemeines Entstrickungskonzept im EStG**

***„Umstände, die zur
Einschränkung des Besteuerungsrechts
der Republik Österreich
im Verhältnis zu anderen Staaten führen“***

- Betrieblicher Bereich:
neuer Auffangtatbestand in § 6 Z 6 lit b EStG
 - *„Im betrieblichen Bereich soll [...] ein generelles Entstrickungskonzept vorgesehen werden“* (ErlRV)
- Außerbetrieblicher Bereich: § 27 Abs 6 Z 1 EStG
 - Herabsetzung der Tatbestandsvoraussetzung:
„Verlust“ → *„Einschränkung“*

Neukonzeption des Tatbestands mit AbgÄG 2015

§ 6 Z 6 EStG

- Lit a:
 - Überführung von WG von in- zu ausländischer Betriebsstätte
 - Verlegung von Betriebsstätten vom In- ins Ausland
- Lit b:
 - „sonstige Umstände“
 - „Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich iVz anderen Staaten“

Betrieblicher Bereich

§ 27 Abs 6 Z 1 EStG

- „Umstände“
- „Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich iVz anderen Staaten“
- Beispiele:
 - Wegzug einer natürlichen Person
 - Unentgeltliche Übertragung
 - „nicht in lit a genannten Fälle“

Außerbetrieblicher Bereich

Betrieblicher Bereich:
bei beschränkter Steuerpflicht,
wenn KV keiner inländischen
Betriebsstätte zurechenbar

- **„Umstand“** → (keine) eigenständige Bedeutung?
 - Keine Nähe zum Steuerpflichtigen mehr notwendig!
 - Verstrickung in § 27 Abs 6 EStG jedoch ohne „Umstände“
 - Erfasste Vorgänge:
 - Handlungen des Steuerpflichtigen
 - Handlungen des Gesetzgebers („rechtliche Vorgänge“ (ErIRV))
 - Handlungen anderer Personen
 - (Ver-)kauf von Immobilien durch Gesellschaft (Immobilienklausel Art 13(4) OECD-MA)
 - Verlegung des Orts der Geschäftsleitung der Gesellschaft
- **Grenzen des Tatbestands?**
 - Änderung des ausländischen Rechts?
 - Wandel in der Auslegung des Abkommensrechts (zB Änderung der höchstgerichtlichen Judikatur zum OECD MA)?

„im Verhältnis zu anderen Staaten“

- Einführung mit ErlRV StRefG 1993:
„Maßnahmen im Inland“ und „innerstaatlicher Verzicht“ nicht erfasst
→ Unterscheidung zwischen „inner-“ und „zwischenstaatlich“
- Einschränkung des Besteuerungsrechts muss **kausal** mit
Auslandsbeziehung verknüpft sein
 - Wegfall eines territorialen Anknüpfungspunktes oder völkerrechtliche
Vereinbarung: anderer Staat gewinnt oder sichert sich Besteuerungsrecht?
- Abgrenzung zu „innerstaatlichen“ Sachverhalten im Detail schwierig
 - Maßnahmen des Steuerpflichtigen ohne Auslandsbezug:
zB Schenkung an befreite Körperschaft
 - **Unilaterale Maßnahmen des Gesetzgebers?**
Einschränkung nationaler Tatbestände, § 48 BAO
vs DBA-Abschluss

„Einschränkung des Besteuerungsrechts“

- **Vorher: „Besteuerungsrecht“**
 - Nationaler Tatbestand und völkerrechtlich nicht ausgeschlossen
 - Auch bei Anrechnungsmethode (ErIRV AbgÄG 2015)
 - **Nachher: „Einschränkung“ dieses Rechts**
 - bisher „Verlust“ → Erstreckung des Tatbestands
 - „Einschränkung“ im UmgrStG: Wechsel von ESt- zu KöSt-Regime und Verlust einer Ebene erfasst (ErIRV AbgÄG 2010/2015 § 16 UmgrStG)
 - Diskussion zum „*Verlust der Höhe nach*“ bei DBA-Quellensteuerhöchstätzen (EStR Rz 6162a vs EAS 141)
 - Deutsche Rechtslage: „Ausschluss“ und „Beschränkung“
 - EAS 3372 v 11.1.2017: „wenn **nicht gesichert** ist, dass Österreich ab diesem Zeitpunkt noch besteuern kann“
- Besteuerungsrecht „im Umfang“ verringert?
- Abstrakte Gefährdung?

Erstmalige Anwendung der Anrechnungsmethode = Einschränkung des Besteuerungsrechts?

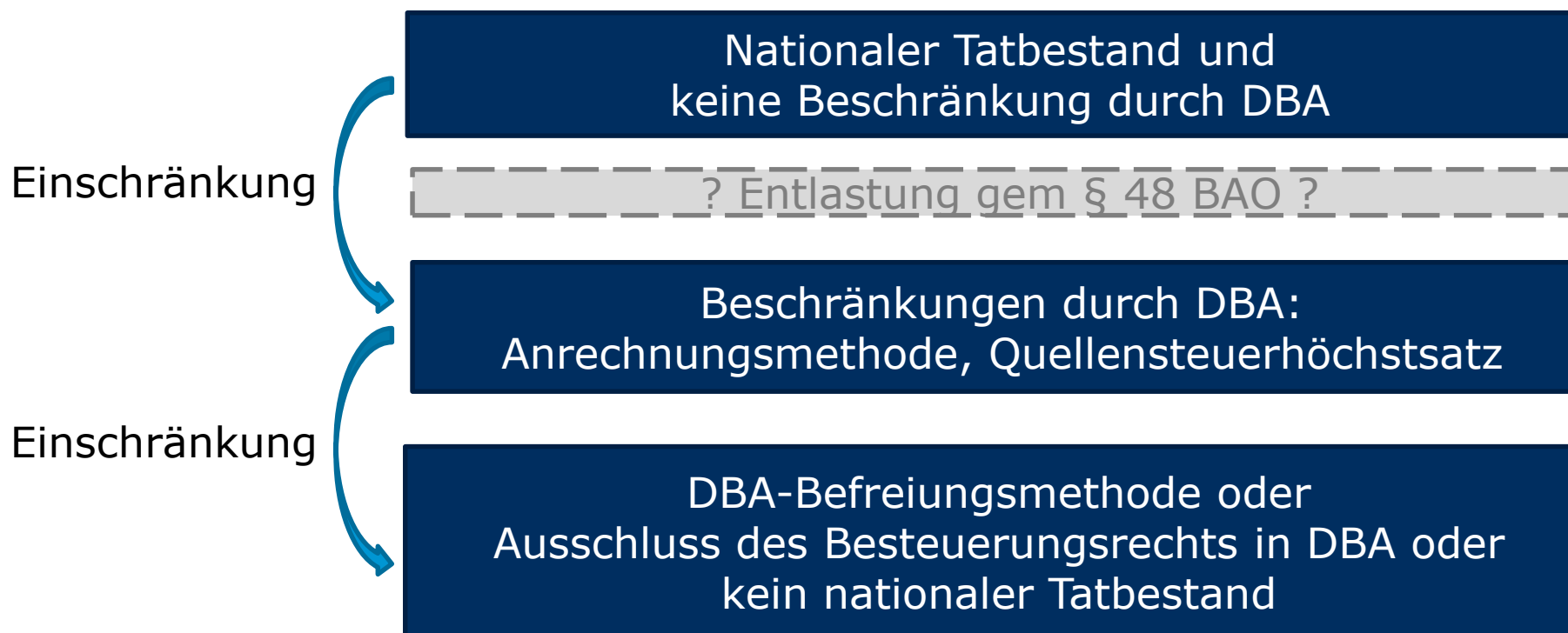
Konkrete Betrachtung?

- Einschränkung nur, wenn im Quellenstaat kein „step up“ und Steuer auf Veräußerung
- Unionsrecht erfordert Auslegung?
- Aber:
 - Untersuchung des ausländischen Steuerrechts
 - Konkreter Steuerlastvergleich?
 - Besteuerungsrecht = Steuereinnahmen?
 - Zeitpunkt?

Abstrakte Betrachtung?

- immer Einschränkung
- „Besteuerungsrecht“ = abstrakter, rechtlicher Begriff
- Systematik und Historie:
 - § 6 Z 6 lit a EStG greift auch ohne endgültigen Verlust
 - „Einschränkung“ iSd § 16 UmgrStG: Wechsel von ESt- zu KöSt-Regime + Verlust einer Besteuerungsebene → Besteuerungsrecht = Tatbestand und „Regel“-Steuersatz?

Unterschiedliche Qualität von „Besteuerungsrechten“



DBA-Abschluss oder -Änderung

- ErlRV AbgÄG 2015: § 6 Z 6 lit b „umfasst etwa rechtliche Vorgänge (wie den **Abschluss eines DBA** oder dessen Änderung)“
- Dennoch kein substantieller Wirkungsbereich aufgrund des zeitlichen Anwendungsbereichs von DBA?
 - Art 13 Rz 3.1 OECD-MK: DBA erfasst auch stille Reserven, die vor dessen Inkrafttreten entstanden sind
 - Observation Österreichs, OECD-MA-Update 2014:

*„Austria and Germany hold the view that when a new tax treaty enters into force, these countries **cannot be deprived of the right to tax the capital appreciation which was generated in these countries before the date when the new tax treaty became applicable**“*
- **Keine Einschränkung des Besteuerungsrechts durch DBA-Abschluss?**
 - Jedoch: abkommensautonome Auslegung des DBA zweifelhaft, ob „Observation“ tatsächlich Vertragsinhalt
 - Wenn Vermeidung Exit Tax gewünscht: Aufnahme spezieller Regeln in DBA

DBA-Abschluss oder -Änderung

- OECD Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (**MLI**)
 - Offen zur Unterzeichnung seit Dezember 2016
- MLI als Auslöser für Entstrickung?
 - Österreich als Ansässigkeitsstaat verliert Besteuerungsrecht
 - Art 12-14 MLI: Erweiterung der Betriebsstättendefinition in Art 5
→ Veräußerungsgewinne von Betriebsstättenvermögen nach Art 13(2)
 - Art 9 MLI: Implementierung/Adaptierung der Immobilienklausel in Art 13
- MLI als Auslöser für Verstrickung?
 - „Entstehung des Besteuerungsrechts“
(§ 6 Z 6 lit g und § 27 Abs 6 Z 1 lit e EStG)
 - Österreich als Quellenstaat erhält Besteuerungsrecht:
Betriebsstättendefinition (Art 12-14 MLI), Immobilienklausel (Art 9 MLI)

- Verschärfung der Entstrickungsbesteuerung mit AbgÄG 2015
- Erweiterung zu einem allgemeinen Entstrickungstatbestand führt zu einigen Zweifelsfragen
- Kein Ende der Reformen und Diskussionen in Sicht!
 - ATAD, EuGH-Urteil *Kommission/Portugal*
 - MLI
 - Brexit?

DANKE



VIENNA UNIVERSITY OF
ECONOMICS AND BUSINESS

**INSTITUT FÜR ÖSTERREICHISCHES UND
INTERNATIONALES STEUERRECHT**

Welthandelsplatz 1, Gebäude D3, 1020 Wien
Österreich

Dr. Karoline Spies

T +43-1-313 36 - DW 4343

F +43-1-313 36 - 90 730

karoline.spies@wu.ac.at

www.wu.ac.at/taxlaw